

CONGRES AFC COMPTABILITE ET MESURE

Introduction

Les rapports de la comptabilité et de la mesure constituent un problème théorique de premier ordre du fait que la comptabilité offre une mesure des faits économiques sans que ceux-ci ne soient discutés sur le plan de leurs fondements. Le premier élément de réflexions repose sur la différence qui peut être faite entre une perception ontologique et une perception herméneutique des faits économiques.

La perception ontologique consiste à accepter les faits en tant que tels, sans en discuter leurs fondements. En comptabilité générale, par exemple, la réalité des faits est acceptée) a priori, sans aucune discussion sur la mesure qui leur sert de support.

La perception herméneutique repose sur le double niveau d'interprétation des faits économiques, celui de l'observation qui consiste à recueillir des données brutes qui ont déjà été soumises à une mesure et celui de l'observation qui réinterprète cette mesure sur la fonction des principes qui sont ceux des règles comptables. Cette perception est ainsi celle qui sert de référence à C. Riveline dans la définition qu'il donne du coût :

"Le coût d'une décision ou d'un évènement est, pour un observateur déterminé, l'échéancier des différences entre toutes les dépenses effectives prises en compte par cet observateur si la décision est appliquée ou l'évènement réalisé, et les dépenses effectives prises en compte par le même observateur dans un scénario de référence à préciser."

L'issue de ce débat consiste à devoir se demander si, du fait même de leur construction, les comptabilités (générale et analytique) ne sont pas des évaluations avant même d'être des mesures.

I - Premier problème de la mesure - les rapports temps-espace

La mesure comptable s'opère d'abord par référence à un calendrier qui est une projection des actions de l'entreprise dans le temps. Cela signifie que l'étalon monétaire de référence, puisque c'est le plus courant, s'inscrit dans le temps.

Qui dit étalon, dit, en conséquence, référence intangible. De la même manière que l'on peut penser au mètre étalon, on considère implicitement qu'il existe une monnaie étalon, synthétisée par le prix du marché. Or, si le marché peut être un opérateur conceptuel de référence, ce n'est pas pour autant qu'il définit un étalon. Le niveau général des prix constitue, à un moment donné, une synthèse des forces sociales qui jouent, au sein d'une communauté économique. Le prix, comme signal d'information, est aussi l'expression des préférences collectives exprimées par les agents économiques, à un moment donné.

Un étalon social est donc défini à partir de l'expression de ces préférences. Le prix est une synthèse socio-économique entre la rareté et l'utilité. Si la rareté absolue peut être mesurée par des biens primaires correspondant à des besoins primaires (la quantité de viande rapportée au chiffre de la population), ces besoins primaires possèdent, eux-mêmes, une signification complexe. Si la viande vient à manquer, son prix augmente et cela crée des substitutions pain-viande dont les conséquences peuvent être aussi un changement des habitudes et des goûts, qui viendront déserrer la contrainte de rareté de la viande. Ce qui vaut pour les besoins primaires devient particulièrement complexe pour les besoins supérieurs, c'est-à-dire ceux qui vont s'exprimer à partir du moment où les goûts individuels et les préférences collectives vont évoluer. La monnaie vue comme étalon monétaire est alors difficile à analyser et cette difficulté croît encore suivant les conceptions possibles que l'on peut avoir de la monnaie, en particulier si l'on considère qu'elle synthétise une confiance légitime des acteurs dans sa fonction. Les comportements de "fuite" devant la monnaie remettent en cause sa qualité d'étalon même si les biens continuent à s'exprimer en prix. Les biens continuent d'exister et la valeur de leur prix relatif n'est plus aisément exprimable alors qu'elle continue d'exister.

Bref, la monnaie-étalon pose des problèmes épistémologiques majeurs dont on fait semblant de croire que la théorie économique permet de les résoudre.

Pour les unités physiques (des heures machines etc...), ce problème méthodologique domine. Il s'agit d'abord d'une transcription instrumentale de la valeur de la monnaie, où l'appareillage de mesure tient un rôle mais aussi une synthèse, à un moment donné, d'une technologie. Deux niveaux d'interprétation existent donc, celui de l'instrument et celui de la technologie. Or, les évolutions technologiques ne sont pas socialement neutres. D'une part, des pressions sociales existent pour orienter la recherche dans telle ou telle direction mais ces pressions sociales jouent également un rôle dans la transformation des découvertes en innovations. La non-neutralité sociale du progrès technique crée des interrogations sur la nature épistémologique de l'étalon.

L'étalon de mesure ne s'inscrit pas seulement dans le temps mais également dans l'espace qui constitue le "lieu naturel" d'exercice des décisions. **L'étalon constitue le lieu de référence temps-espace.** La caractéristique fondamentale d'un étalon repose sur la permanence à la fois dans le temps et l'espace, et c'est la première raison qui oblige à devoir s'intéresser aux rapports espace-temps. On se retrouve confronté au jeu des forces sociales qui amènent à accepter l'étalon monétaire dans un espace donné. Cette convention s'inscrit dans le contexte d'unité généralement retenue. Par exemple, la nature monétaire assure la fongibilité des biens au moyen d'une unité commune. Mais ceci concerne aussi les unités physiques. Les poids s'expriment en kg, les longueurs en mètres tant que les théories en matière de physique ne viennent pas préciser ou infirmer l'unité retenue.

Le troisième point à retenir dans cette discussion est celui de la **position de l'étalon par rapport à l'histoire.** La comptabilité est une mesure temporelle et lorsque les phénomènes se sont produits, il n'est pas possible de revenir dessus. Cette évidence pose en fait des problèmes majeurs quant au calcul économique susceptible d'être greffé sur les résultats comptables, en particulier quand on cherche à raisonner en termes d'isomorphismes. C'est le cas de la proposition "le temps, c'est l'argent" qui constitue **un postulat** et non une **proposition**. En effet, si c'était le cas, cela signifierait que l'argent puisse être du temps, ce qui est incompatible. Alors que la nature générale des étalons est justement de pouvoir raisonner en termes **d'isomorphismes faits-étalons.** Le temps de référence n'est pas celui de la mécanique, continue, réversible, mais celui de l'histoire.

II - L'étalon comme opérateur

Le second aspect de l'utilité d'un étalon repose sur sa capacité à constituer un **dénominateur commun**. C'est le cas de l'unité monétaire. En tant qu'opérateur, elle présente la caractéristique de transformer en prix tout produit, ce qui permet d'utiliser ensuite d'autres lois de composition comme **l'addition**. L'agrégation des données se ramène alors à une série d'additions, sans perte ni dissipation de valeur. Ceci simplifie considérablement les problèmes dans la mesure où **le tout peut être considéré comme la somme des parties**. L'unité monétaire présente, à cet égard de nombreux avantages, dont celui de **l'apparente neutralité**. L'opérateur permet d'intervenir sans que l'unité ne soit considérée comme venant troubler la mesure. En particulier, quelle que soit la date d'occurrence des événements dans le temps, la propriété d'additivité subsiste.

Ajouter des éléments dont la genèse intervient à des moments différents de temps ne pose, a priori, aucun problème. Si l'inflation vient apporter un doute à l'utilisation du principe d'additivité, il est toujours possible d'utiliser **un coefficient d'indexation** qui vienne rendre les unités équivalentes. A priori, l'indexation ne pose aucun problème méthodologique en ce qui concerne les flux mis en oeuvre dans le contexte du compte de résultat. Par contre, l'indexation est beaucoup plus gênante en ce qui concerne les stocks, c'est-à-dire les éléments de patrimoine qui figurent au bilan.

D'abord, tous les prix n'évoluent pas de façon homogène dans le temps. L'étalon monétaire n'est plus unique mais multiple et la propriété d'additivité est rétablie par l'utilisation de plusieurs coefficients qui trouvent leur justification dans la recherche d'un étalon unique pouvant rétablir la validité de l'opérateur.

C'est à ce moment-là qu'il est nécessaire de s'interroger sur la validité du prix comme étalon. Le prix constitue lui-même, comme on l'a déjà souligné, la résultante de forces sociales en jeu à un moment donné et dont la confrontation en fait évoluer le niveau. Le marché, lieu d'origine du prix ne possède pas l'objectivité externe du mètre étalon dont la validité est conservée dans un musée. Ce n'est pas un appareil mais déjà une résultante de causes multiples. L'utilisation de coefficients d'indexation multiples privilégie la référence au temps et non pas au marché, c'est-à-dire que cela constitue un biais quant à l'origine de l'étalon. Les coefficients d'indexation se heurtent d'ailleurs à la nature du bien auxquels ils s'appliquent, c'est pourquoi

d'autres références telles que la **valeur de remplacement** ont été proposées. Or, la valeur de remplacement est tout aussi discutable car la valeur de référence résulte de forces sociales différentes. Un patrimoine en $n + 1$ n'a pas les mêmes références que celui de n , $n - 1$ etc... car les biens eux-mêmes mais aussi leur valorisation sociale ont évolué. Continuer à faire comme si l'on pouvait additionner ces valeurs pose donc un problème conceptuel majeur.

Une autre interrogation provient des sommes globales obtenues et de leur capacité à rendre compte de la composition d'éléments qu'elles représentent. En d'autres termes, **est-il fondé de passer aussi simplement de la mesure à l'évaluation** ou, autre manière de poser la même question, en quoi l'évaluation rend-elle compte de ce qui est ?

Le problème de la neutralité de la mesure ramène aux conceptions mentionnées au départ qui distinguent entre perception ontologique et perception herméneutique. L'introduction de l'appareillage de mesure a pour conséquence une modification du phénomène comme dans ce qui existe dans le contexte de la mesure atomique dans laquelle on sait que la mesure modifie le phénomène mais sans pouvoir préciser selon quelle importance.

Conclusion

Le problème essentiel de la mesure repose sur **ce que l'on perçoit par rapport à ce que l'on omet**. C'est le problème général de toute mesure, essentiel en comptabilité. La mesure concerne la matérialisation des décisions, les effets eu égard au contexte de la décision. Or, ce contexte pose une double interrogation, celle du **lieu d'action** (l'entreprise, son organisation) et celle de **l'entourage** (le contexte d'exercice des actions). Pour ce faire, la mesure comptable limite excessivement le champ d'observation. L'évaluation du patrimoine de l'entreprise se limite aux éléments matériels qui figurent dans le bilan en ignorant les hommes qui ont été à l'origine de la mise en oeuvre de ceux-ci (actionnaires, dirigeants, personnel). Il en est de même au niveau de la comptabilité analytique dans laquelle on privilégie les produits aux activités et, dans les activités, les composantes aux acteurs.

Ces quelques réflexions montrent toute la complexité de la mesure comptable qui n'offre jamais qu'une facette de l'observation effectuée en généralisant de façon

hâtive à partir de la **propriété d'holonomie** (la partie observée étant considérée comme représentative du tout). L'exemple le plus évident de cette propriété est celui de la notion de coût, où, suivant une boutade, dans 80 % des cas, les utilisateurs du concept ne savent ce qu'il recouvre et, dans les 20 % restants, il y a de fortes chances pour qu'ils parlent d'autre chose.

La mesure en comptabilité pose donc une double interrogation :

- celle de l'étalon ;
- celle du contexte d'utilisation de l'étalon.

Cette seconde question amène à se poser le problème de la légitimité du comptable.

BIBLIOGRAPHIE

J. HABERMAS : Morale et Communication - Cerf 1987.

P. LORINO : L'Economiste et le manager - Editions La Découverte 1989.

Y. PESQUEUX : Le coût, mesure ou évaluation - Cahier de recherche Groupe HEC
1990.

C. RIVELINE : Evaluation des coûts - polycopié ENSMP.